



“Prestazione accessoria” quale regime Iva?

Con due recenti sentenze, la Corte di Cassazione e la Commissione tributaria provinciale di Genova hanno preso posizione sui servizi di trasporto internazionale

L'inquadramento dei “servizi accessori” ai fini dell'Iva desta sempre grande incertezza e difficoltà applicative, come testimoniato da tre recenti pronunce, una della Corte di Cassazione e altre due sentenze di merito⁽¹⁾ le quali hanno preso posizione sui servizi di trasporto internazionale.

Definire un'attività o un servizio come “accessorio” significa, infatti, farlo attrarre nel regime Iva del servizio principale, come previsto dall'art. 12, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

La norma, al comma primo, dispone che *“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti*

fra le parti dell'operazione principale”.

Il primo passo è rappresentato dal corretto inquadramento del trattamento Iva del servizio principale: quest'ultimo può essere soggetto a Iva, esente (es. operazioni di finanziamento) o non imponibile (es. cessione all'esportazione; servizio internazionale di trasporto); alla luce di tale qualificazione, lo stesso regime Iva si estenderà anche alla prestazione accessoria.

Se, invece, la prestazione non può definirsi come accessoria all'attività principale, il servizio non accessorio seguirà il proprio regime Iva, che potrà essere diverso dall'altro.

Si tratta di una tematica che comporta importanti risvolti pratici, ma occorre definire concretamente cosa deve intendersi per “prestazione accessoria”.

La Corte di Giustizia ha più volte affermato che *“una prestazione è considerata acces-*

soria a una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”.

E invero, sempre secondo l'interpretazione della Corte europea, si è in presenza di una sola prestazione quando due o più elementi sono connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile⁽²⁾.

Sulla scorta dei principi espressi dai giudici europei, anche la Corte di Cassazione si è soffermata sulla nozione di “accessorietà” e ha affermato che *“in tema di Iva, ai fini dell'applicazione dell'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, una prestazione si configura come accessoria quando sia strumentale ad altra principale e cioè quando sia un mezzo per il completamen-*

1) Comm. trib. reg. Liguria, sez. I, 2 ottobre 2018, n. 1301; Comm. trib. prov. Genova, sez. II, 13 settembre 2017, n. 1119.

2) Corte Giust., 18 gennaio 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam CV*; Corte Giust., 21 febbraio 2013, C-18/12, *Zamberk*; Corte Giust., 10 marzo 2011, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, *Bog e altri*; Corte Giust., 6 luglio 2006, C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*; Corte Giust., 25 febbraio 1999, causa C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*.

to o la realizzazione dell'operazione principale"³⁾.

La Corte di Cassazione è recentemente tornata sul concetto di "accessorietà", in un caso riguardante dei servizi tecnici e amministrativi rispetto alla prestazione principale di intermediazione. Con la sentenza 6 luglio 2018, n. 17836, la Suprema Corte ha affermato che se un soggetto italiano svolge servizi "di intermediazione" per un altro soggetto europeo, impegnandosi a commercializzare

dei prodotti per suo conto, e svolge, altresì, servizi tecnici e amministrativi volti a una migliore fruizione dei beni, tali servizi devono considerarsi accessori ai primi e quindi soggetti, anch'essi, al medesimo regime di non imponibilità ai fini Iva⁴⁾.

Anche la giurisprudenza di merito è recentemente intervenuta sul tema dell'accessorietà con due diverse sentenze aventi a oggetto la medesima fattispecie, relativa ai servizi di trasporto internazionale, con riferi-

mento a due differenti periodi d'imposta.

Entrambi i collegi, in due vicende aventi a oggetto esportazioni effettuate dall'Italia alla Cina, hanno riconosciuto la natura accessoria delle operazioni di immagazzinaggio e trasporto all'operazione principale di esportazione dei beni, con conseguente applicazione del medesimo trattamento ai fini Iva, consistente, nei casi di specie, nel regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione⁵⁾.

3) Cass., sez. V, 30 settembre 2011, n. 20029.

4) Art. 40, comma ottavo, d.l. 331 del 1993.

5) Art. 8, d.p.r. 633 del 1972.



ASSOCIAZIONE NAZIONALE CENTRI DI ASSISTENZA DOGANALE ASSOCAD

**NON HAI ANCORA PENSATO DI
ESERCITARE LA PROFESSIONE DEL DOGANALISTA SOTTO FORMA D'IMPRESA
CON UN CENTRO DI ASSISTENZA DOGANALE SRL (C.A.D.) ?**

COMPITI OPERATIVI ATTRIBUITI AI CAD DALLA LEGISLAZIONE VIGENTE.

1. Sono abilitati alla rappresentanza dinanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
2. Sono abilitati a svolgere i compiti che lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli Enti Locali, per effetto di norme nazionali o comunitarie, possono affidare ai privati.
3. Sono abilitati a svolgere attività quali enti per le ispezioni della Comunità Europea Reg. CEE 3284/1994.
4. Sono muniti dall'Amministrazione Finanziaria dello speciale timbro conforme all'allegato 62 del DAC (Reg. 2454/93), da utilizzare per la certificazione dei documenti emessi.
5. Possono ricevere o emettere dichiarazioni doganali, asseverarne il contenuto.
6. Possono operare negli spazi doganali.
7. Possono operare anche presso i luoghi, i magazzini o i depositi dei soggetti per conto dei quali di volta in volta essi operano e presso i quali le merci si trovano giacenti.
8. Sono autorizzati a riscuotere i diritti portuali.
9. Possono asseverare i dati acquisiti ed elaborati nell'esercizio degli incarichi loro conferiti dagli operatori.
10. Sono ammessi alle procedure semplificate di cui all'art. 76 del Codice Doganale Comunitario.

INFORMATI..... TELEFONACI!!!!
CAD L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN CHIAVE MODERNA

Sede: 41012 CARPI - via dei Trasporti, 2/A - Tel. 059 657 001 - Fax 059 657 044 - Email: info@assocad.it

Com'è noto, il trasporto rappresenta un esempio tipico di operazione accessoria alla cessione all'esportazione di beni mobili⁶⁾.

Nei casi sottoposti all'attenzione dei giudici di merito, l'intera prestazione di trasporto, compresi i servizi di sosta e magazzinaggio nell'aeroporto di Shanghai, erano stati fatturati al cliente in regime di non imponibilità Iva, ai sensi dell'art. 9, primo comma, d.p.r. 633 del 1972.

Sul punto, occorre ricordare che la normativa nazionale recepisce quanto disposto dal legislatore dell'Unione europea all'art. 146, comma primo, lett. e) della direttiva 112 del 2006, che prevede l'obbligatoria esenzione⁷⁾ delle *"prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie (...) qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni (...)"*.

E invero, tali prestazioni integrano le operazioni di esportazione, le quali non potrebbero essere portate a termine senza i citati servizi accessori che costituiscono, per il destinatario finale, un mezzo indispensabile per fruire dell'operazione principale.

Al contrario, l'Agenzia soste-

neva che né il trasporto fino a destinazione, né le soste per il carico merci potevano essere considerate prestazioni accessorie, giacché non ravvisava il nesso di condizione necessaria tra le prestazioni che si assumono accessorie a quella principale.

Al riguardo, l'Ufficio affermava che l'unitario contratto di trasporto dall'Italia al luogo finale di destinazione, in territorio cinese, sarebbe stato scindibile in due parti: ante e post sdoganamento in Cina.

E invero, secondo l'Amministrazione la merce sdoganata a Shanghai e poi trasportata fino alla destinazione finale cinese non sarebbe più merce in esportazione, bensì cinese, rappresentando l'oggetto di un trasporto "estero su estero".

Tale argomentazione giunge a "spezzare" l'unitarietà del trasporto e a dividere in tre segmenti la stessa prestazione di trasporto, distinguendo la parte corrispondente al trasporto verso l'estero, la giacenza nei magazzini doganali esteri e la tratta del trasporto eseguita all'interno del territorio doganale cinese.

Una siffatta conclusione è argomentata unicamente sulla

base della circostanza che la condizione civilistica di consegna dei beni sarebbe franco fabbrica (ex works) la quale, tuttavia, indica semplicemente che il venditore è tenuto a presentare la merce nei suoi locali alla data concordata, mentre il cessionario deve provvedere all'operazione doganale di esportazione⁸⁾.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia, la non imponibilità dei trasporti internazionali discende dallo status dei beni movimentati, i quali possono essere in esportazione, transito o importazione temporanea⁹⁾.

Con riferimento alle esportazioni, a nulla rileva né il tratto di trasporto realizzato nel territorio italiano o comunitario, né la tratta eseguita post sdoganamento nel Paese estero, essendo prevista una regola di carattere generale, inerente la non imponibilità per i trasporti relativi a beni in esportazione, finché non giungono a destinazione finale.

Com'è noto, il regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, n. 2, d.p.r. 633 del 1972 rappresenta attuazione del generale principio di tassazione nel Paese finale di destinazione, per i

6) Art. 12, comma primo, d.p.r. 633 del 1972.

7) E' noto che, in ambito unionale, la direttiva non distingue, come avviene in ambito nazionale, fra operazioni imponibili, non imponibili, non soggette e esenti, bensì suddivide le operazioni, più semplicemente, in "imponibili" e "esenti" (poi a loro volta suddivise in operazioni esenti con diritto alla detrazione e esenti senza diritto alla detrazione). Il capo 6, rubricato "Esenzioni all'esportazioni" del Titolo IX, rubricato "Esenzioni", della direttiva 112/2006, specificatamente prevede la non imponibilità (recte: l'esenzione) di tutte le operazioni connesse con l'esportazione di un bene fuori dal territoriale doganale dell'Unione europea.

8) Al riguardo, occorre rilevare che l'art. 146, comma primo, lett. e), direttiva 112 del 2006, non subordina l'esenzione dell'operazione all'applicazione di particolari condizioni contrattuali di consegna (franco destino piuttosto che franco fabbrica).

9) Come previsto dall'art. 9, comma primo, n. 2, d.p.r. 633 del 1972.

beni destinati all'estero ed effettivamente esportati.

Sul punto, la Commissione tributaria regionale di Genova ha confermato che fattispecie aventi queste caratteristiche rientrano nel regime di non imponibilità di cui al predetto articolo.

Più specificatamente, la Commissione tributaria provinciale di Genova ha correttamente rilevato che i servizi di trasporto costituiscono un unicum con la prestazione principale e che *"le operazioni contestate sono ritenute dalla Commissione non solo accessorie in quanto non costituiscono operazioni a sé stanti, bensì operazioni accessorie necessarie per poter fruire del servizio*

principale. Senza le operazioni doganali e la consegna nel luogo contrattualmente individuato, l'intera prestazione di trasporto non avrebbe avuto una soluzione positiva né il venditore e gli acquirenti avrebbero potuto ricevere i benefici ipotizzati".

I servizi di trasporto devono, pertanto, beneficiare dello stesso trattamento dell'operazione principale, poiché come affermato dai giudici di merito *"rileva la natura accessoria alle operazioni di magazzinaggio e trasporto, all'esportazione principale dei beni per cui deve essere applicato lo stesso regime Iva applicato alla prestazione principale, per cui la non imponibilità prevista per le esportazioni dall'art. 8 d.p.r. 633 del 1972"*.

Si riporta la massima relativa alla

Sentenza della commissione tributaria regionale della Liguria, sez. I, 2 ottobre 2018, n. 1301

I servizi di trasporto internazionale, anche per la tratta eseguita dopo l'importazione nel Paese estero in dipendenza di un contratto unitario, hanno natura accessoria rispetto all'operazione principale di esportazione dei beni, di conseguenza, devono beneficiare anch'essi del medesimo trattamento di non imponibilità Iva previsto dall'art. 9, primo comma, n. 2, d.p.r. 633 del 1972.

Sara Armella



samasped
INTERNATIONAL s.r.l.



**SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE**

**STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497**



**RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI
 è IL NOSTRO LAVORO !!
 SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITÀ**

**LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE
 ITALIA – BULGARIA – ITALIA**

**CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO
 MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE
 DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE
 DEPOSITO IVA**

41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee
<http://www.samasped.com> Email info@samasped.com